## *AUTARQUIAS — IMUNIDADE — INSENÇÃO — IMPÔSTO DE CONSUMO — FATO GERADOR DOS TRIBUTOS*

*— A autarquia moderna, criada pelo Estado para execução de serviços que êle avocou a si, é um organismo de direito público revestido do regalismo da instituição matriz.*

*— O fato gerador do impôsto de consumo é um ato material, de natureza econômica, qual a transferência de bens do do produtor ao comprador.*

*— A Companhia Nacional de Navegação Costeira, de natureza autárquica, goza de imunidade, ou de isenção tributária.*

**PARECER**

**CONSULTA**

I — Segundo é oficialmente divulgado, e se consigna nos processos n.º 70.927/59, da Recebedoria do Ministério da Fazenda em São Paulo, n.º 266.276/58 (D. O.

União, Seção I, Parte I, de 4-2-1960 — pág. 1845), da Recebedoria do Distrito Federal (Guanabara), n.º JCIC-101/59, da Junta Consultiva, da Diretoria das Rendas Internas do M. F., n.º 153.390/60 da Diretoria das Rendas Internas do M. F., n.º 153.390/60 da Diretoria das Rendas Internas do M. F. oriundos de iniciativa de emprêsas fornecedoras da "Costeira", tais como a Companhia Fiação e Tecelagem Assumpção, Condoroil Tintas S.A., Estaleiros SO S.A., e Companhia Siderúrgica Nacional, os órgãos habilitados do Ministério da Fazenda vêm, reiterada e iterativamente, se manifestando no sentido de que a autarquia consulente não está exonerada do acréscimo do impôsto de consumo em suas aquisições. E, do mesmo modo que em causas administrativas nas quais o "Lloyd Brasileiro — Patrimônio Nacional" é parte, as expressões negativas são mais ou menos dêste teor:

"A legislação transcrita (art. 1.º da Lei n.º 480, de 11-11-48 e art. 17 da Lei n.º 420, de 10-4-37) não consigna expressamente a desoneração do impôsto de consumo para os produtos nacionais adquiridos pela autarquia federal mencionada pela consulente ("Costeira"), criada pelo Decreto-Lei número 9.618, de 21 de agôsto de 1946, e subordinada ao Ministério da Viação e Obras Públicas pelo art. 1.º do Decreto n.º 47.228, de 13 de novembro de 1959" (*in* D. O., I, de 4-2-1960, pág. 1845, decisão no proc. n.º 266.276/58, da Recebedoria do antigo D. F.)

II — Todavia, em outro procedimento — e mais recente —, a mesma Recebedoria do Ministério da Fazenda no Estado da Guanabara, fazendo caso omisso da similitude de situação jurídica vigente para ambas as autarquias marítimas da União ("Costeira" e "Lloyd"), assim decidiu, no Processo n.º 185.396/60 (*in* D. O., I, de 21-9-60):

"Albino Castro Comércio e Indústria S. A., estabelecida nesta cidade, esclarecendo fabricar artefatos de tecidos sujeitos a impôsto de consumo, que terá de fornecer ao Lloyd Brasileiro — Patrimônio Nacional e à Companhia Nacional de Navegação Costeira — Autarquia Federal, consulta a esta Recebedoria:

"a) se as emprêsas mencionadas, Lloyd Brasileiro Patrimônio Nacional e Companhia Nacional de Navegação Costeira — Autarquia Federal, gozam, realmente, da isenção do Impôsto de Consumo sôbre os produtos e artefatos que adquirirem para o seu uso;

b) se, em caso negativo, qual o modo e o prazo a observar para recolher qualquer importância do referido tributo que possa tornar-se devida sôbre os artefatos a serem fornecidos às aludidas emprêsas."

2. Dispõe o Artigo 17, da Lei n.º 420, de 10 de abril de 1937:

"Os bens e serviços explorados pelo Lloyd Brasileiro terão completa isenção de impostos, taxas e quaisquer outras contribuições, ficando também tudo quanto fôr importado para o aumento de sua frota, aparelhamento de oficinas, material para seu consumo, igualmente isentos de direitos e taxas aduaneiras, inclusive os de dois por cento (2%) ouro *ad-valorem*."

3. Nos têrmos do Artigo 1.º da Lei n.º 480, de 11 de novembro de 1948:

"Os bens e serviços da Companhia Nacional de Navegação Costeira incorporada ao Patrimônio Nacional pelo Decreto-lei 9.521, de 26 de julho de 1946, ficam isentos de impostos, taxas e contribuições nos têrmos da Lei 420, de 10 de abril de 1937, que concedeu favor idêntico à Companhia de Navegação Lloyd Brasileiro."

4. Com referência ao Lloyd Brasileiro — Patrimônio Nacional, foi-lhe deferida medida liminar pelo Sr. Dr. Juiz de Direito da 4.ª Vara da Fazenda Pública desta Capital, contra a cobrança de impôsto de consumo "para tôda e qualquer mercadoria, não só

produzida como também destinada aos seus próprios serviços e bens federais", conforme consta do Processo n.º SC 197.114-60 e nos têrmos da Portaria n.º 507, de 30 de julho de 1960, desta Recebedoria.

5. Responda-se, pois, negativamente apenas quanto à Companhia Nacional de Navegação Costeira.

III — Destarte, o que cabe focalizar, no exame jurídico do problema, deve ser esquematizado segundo segue:

1.º — Como autarquia federal que é, goza a "Costeira" de plena imunidade fiscal?

2.º — Ainda que, porventura, se questionasse a imunidade tributária da "Costeira", como autarquia, ou das autarquias, em geral, as leis especiais vigentes, para o caso, não asseguram ao ente marítimo interessado perfeita isenção tributária, inclusive do impôsto de consumo?

3.º — Admitindo-se que, por ser autarquia ou por se beneficiar de legislação especial, estará a "Costeira" apartada do fato impositivo do impôsto de consumo, isso alcançará o tributo na fonte fornecedora dos materiais por ela adquiridos?

PARECER

1 — Não classificamos de *vexata questio* a conceituação da "Costeira" como autarquia federal vexatória, atormentadora, seria — de si mesmo — a formulação do conceito de autarquia, no plano estrito, ou de ente paraestatal, no mais amplo, tanto ela depende dos esquemas estatais e do direito constitucional, como, em face corolária, do direito comum.

Sem pretendermos entrar fundo no problema "autarquia", desde que a denominação tôda da consulente já traz apôsto o título de "autarquia federal", em conseqüência do Decreto n.º 47.228, de 13 de novembro de 1959, fiquemos simplesmente na definição de entes autárquicos que nos concede um dos mais acatados especialistas de Direito Administrativo em nosso país, Seabra Fagundes:

> "São órgãos nascidos pela vontade exclusiva do Estado, dêle dependente e tendo como objetivo gerir interêsses a êle peculiares. Integram o conjunto dos órgãos administrativos do Estado, embora destacados do núcleo central da Administração Pública. Por meio dêles se dá a chamada descentralização por serviços. A sua personalidade jurídica é como um desdobramento da personalidade do Estado. Êste destaca de si mesmo a personalidade que lhes outorga ............. Os atos praticados por êsses estabelecimentos públicos são administrativos, tanto formalmente, porque emanam de elementos componentes de Administração Pública, embora relativamente autônomos, como materialmente, porque têm o conteúdo próprio dos atos administrativos" (págs. 43/44 de "O contrôle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário", Konfino, Rio, 2.ª ed.).

Foi o Estado, por ato idônio, que destacou de si mesmo a personalidade pública deferida às suas emprêsas de navegação (no caso a "Costeira"), como outros países o tem feito, inclusive a Argentina, com a sua marinha mercante do Estado, na qual publicista do porte de Bielsa, segundo veremos adiante, não teve constrangimento em reconhecer o estatuto de "autarquia institucional".

E, sendo autarquia, de modo tão pacìficamente aceito que essa matéria não entrou na controvérsia provocadora desta manifestação, resta simplesmente, indagar até onde chega sua indenidade fiscal.

2 — Antes, porém, de examinarmos a situação fiscal da "Costeira", como autarquia ou como beneficiária de isenção objeto de lei especial, não será ocioso estabelecer, ainda que brevemente, alguns conceitos básicos, sôbre o entendimento do que seja *imunidade, isenção* ou *exceção,* valendo-nos de amparo excelente de Ra-

fael Bielsa, nos seus Estudios de Derecho Publico — Derecho Fiscal" (B. A., 1951, págs. 108/9): a *imunidade fiscal* é uma qualidade substancial, incompatível com a obrigatoriedade da disposição ordinária, resultando — segundo o mesmo Bielsa — "da natureza das coisas ou do direito fundamental e não implicando distinção de ordem subjetiva" (ex. — a que desfruta o Estado, ordinàriamente); quanto à *isenção*, ela implica na exclusão parcial das incidências de um regime geral (ex. — no caso brasileiro, a outorgada à "Petrobrás", e, no que tange à *exceção*, resulta essa de uma norma legal fundada nos mais diversos motivos, nunca, porém, de ordem pessoal, o que, como nos casos outros, seria incompatível com o moderno sistema democrático (ex — a que defere não-tributação em determinadas importações ou aquisições destinadas à indústria automobilística).

3 — No problema ora submetido a nosso exame não se discute a situação do Estado no mais rigoroso sentido, pois aqui, "a imunidade exclui tôda questão" — segundo Bielsa, se se considera o Estado na sua unidade político-jurídico. — Mas, quando se trata de autarquia — territorial, como é o município, ou institucional, como a marinha mercante estatal, exemplo do autor de "Estudios" para a Argentina, cabível no Brasil, — a isenção deixará de cobrir as taxas e contribuições para serviços, cobrindo, todavia, os tributos genéricos, sem características de remuneração ou sem contra-partida de vantagens (Bielsa, ob. cit. págs. 111/5).

É verdade que, em determinadas conjunturas, o Estado pode tributar as suas próprias autarquias, ou as partes que com elas contrataram, desde que isso atenda às conveniências de uma política fiscal (Aliomar Baleeiro, *in* "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", Forense, Rio, 2.ª ed., pág. 147), mas, como resultará do pensamento desse autor, tal imposição, por excepcional, há que ser expressa.

De modo ordinário, a melhor doutrina conclui pela identificação das autarquias com o Estado, para fins de imunidade fiscal, ainda que sôbre aquelas tenha silenciado o artigo 31 — V — *a*, da Constituição de 1946, que vedou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios lançarem impostos sôbre bens, rendas e serviços uns dos outros, firmando o princípio da chamada "imunidade recíproca" em nosso regime federal. A falta de referência da Carta Federal, nesse artigo 31-V — alínea *a* à imunidade das autarquias não resultou de se pretender torná-las contribuintes fiscais: ao revés, segundo escreveu Ivens de Araújo com remissão a Ulhoa Canto, em parecer exarado numa controvérsia surgida entre o Estado da Guanabara e a Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro e o Jockey Club Brasileiro (ainda inédito mas encontrado nos arquivos da Procuradoria do Estado), a elaboração dêsse artigo da Constituição registrou o oferecimento de duas emendas ao texto que afinal prevaleceu: uma, visando a declarar, de modo expresso, que a imunidade não se estenderia às autarquias, foi rejeitada por inconvenientes; outra, com o fito de deixar expressa a extensão da imunidade às autarquias, foi rejeitada por desnecessária. — E, mais adiante, prosseguiu o jurisperito:

> "É claro que a repulsa às duas emendas só pode conduzir à certeza de que, pelos motivos que o inspiraram, *o dispositivo constitucional vigorante compreende as autarquias no plano da imunidade que assegura.* Argumento concludente no sentido da tese da interpretação teleológica, e não literal, é o que Ulhoa Canto arrola no seu citado trabalho, quando observa que o artigo 15, § 5.º da Constituição, aludindo a imunidade ao impôsto de sêlo, sòmente enuncia a União, os Estados e os Municípios, sem aludir ao Distrito Federal; e, ainda assim, o mesmo que o artigo 31 tenha feito menção ao Distrito Federal, ninguém se lembraria de sustentar que o referido artigo 15, § 5.º não se aplica a essa unidade política do País."

Do mesmo modo que Ivens de Araújo, manifestou-se Baleeiro (*in* "Limitações", cit. págs. 145/6), ademais esclarecendo:

"A Subcomissão de Discriminação de Rendas (na Constituinte Federal de 1946), que preparou a parte financeira do texto, rejeitou referência expressa a autarquia, porque "estas seguem a mesma condição das pessoas de direito público de cujo flanco brotaram."

E Gonçalves de Oliveira, que até recente data exerceu a Consultoria Geral da República, donde saiu para uma curul no Supremo Tribunal Federal, em notável parecer de que nos dá conta a "Revista de Direito Administrativo" (vol. 53, páginas 277/280), mais desenvolvidamente se ocupou da matéria, assim:

"Quando a Constituição veda a tributação de bens, rendas e serviços da União, Estados e Municípios, nestes bens, rendas e serviços, se incluem os das entidades autárquicas. Na verdade, como discursa D'Aléssio, o ente autárquico se caracteriza pela criação e pela função; é criação do Estado (sòmente a lei pode criar uma autarquia) para exercer funções próprias do Estado. Na vigência da Constituição de 1937, em que havia, como nas Constituições precedentes, a imunidade dos bens, rendas e serviços dos vários entes da Federação, foi expedido o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, declarando, para dissipar dúvidas, que "a imunidade tributária, a que se refere o artigo 32, letra *c*, da Constituição, compreende não só os órgãos centralizados da União, Estados e Municípios, como as suas autarquias, e alcança os bens, rendas e serviços de uns e outros" (art. 1.º).

Êsse ato legislativo foi baixado em face da notável exposição de uma Comissão, da qual foi relator o saudoso Lúcio Bittencourt. São do relatório êstes lances: "Tem-se discutido, ùltimamente, se a imunidade tributária compreende, também, os órgãos descentralizados da Administração pública ou se se restringe, tão-só, aos órgãos e serviços da chamada administração direta do Estado. E a questão cresce de vulto quando se estuda a situação dos entes autárquicos ou paraestatais, que dispõem de autonomia e personalidade. A chave do problema reside, porém, em verificar se a personalidade dessas entidades torna-as inconfundíveis com o Estado, equiparando-as, portanto, a qualquer organização privada a cujas rendas, bens e serviços nenhum privilégio ou isenção se reconheça. A doutrina não agasalha, todavia, nenhuma hesitação a respeito, entendendo que a descentralização administrativa constitui uma forma ou modalidade de organização, que não altera a natureza eminentemente estatal dêsses órgãos." E perpassava, o saudoso constitucionalista, as opiniões de autoridades de escol: Bielsa, Cino Vitta, Demichelli, Seabra Fagundes e Francisco Campos, tôdas no sentido de que "a personalização não muda ou altera a natureza das funções da competência, ou dos serviços delegados ao ente autônomo."

E assim terminava a douta explanação: "Acresce notar que o preceito em aprêço permite se defira isenção fiscal aos "serviços concedidos" e, omitindo referência às autarquias o fêz, òbviamente, por considerá-las incluídas no próprio Estado, ao qual já se atribuía o privilégio. A admitir interpretação diversa, chegar-se-ia à conclusão, ilógica e vitanda, de ser possível facultar ao concessionário de serviço público, por meio de lei ordinária, a vantagem da isenção, negando-se tal possibilidade no tocante às autarquias" (vol. 2.º, pág. 916). Antes mesmo da vigência dêsse Decreto-Lei, já o Supremo Tribunal Federal, intérprete máximo da Constituição e das leis federais, se pronunciara pela imunidade das autarquias (ag. 10.878, Relator Ministro Castro Nunes, no Diário da Justiça de 6 de fevereiro de 1945, pág. 688, Revista de Direito Administrativo, vol.

2.º pág. 231, ag. n.º 10.908, Direito, vol. 24, pág. 203.222; Arquivo Judiciário, vol. 68 pág. 74). Nesta Consultoria Geral, no mesmo sentido se manifestaram Carlos Medeiros Silva e Themístocles Brandão Cavalcanti, (Pareceres, vol. V, págs. 343; Diário Oficial de 1-10-55, pág. 18.456). Na verdade, ninguém cobrará das autarquias federais sem ofensa à Constituição, o impôsto predial, territorial, de renda, de consumo ou quaisquer impostos federais, estaduais ou municipais; na verdade, as autarquias estão isentas de qualquer impôsto."

Antes de concluirmos êste artículo, convém observar, para atualização das citas de Lúcio Bittencourt apresentadas acima, que também a Constituição de 1946 (artigo 31 — V — *a*) permite deferência de isenção tributária, quase com feição de vera *imunidade*, aos serviços públicos concedidos, e isso mediante simples lei ordinária.

4 — No que tange às manifestações judiciárias, há-de concluir-se não serem elas tão pacíficas quanto as do pensamento doutrinário, neste concornente. Além de, como disse Baleeiro, os arestos freqüentemente não distinguirem *imunidade* e *isenção*, aplicam regras de hermenêutica desta àquela, "invocando, às vêzes, o artigo 31, parágrafo único, em casos dos arts. 31-V-*a*, ou 15 § 5.º (ob. cit. pág. 148). Entretanto, ainda assim, vale-nos adargar na jurisprudência a sustentação da tese da imunidade das autarquias, eis que o número dos decisórios a sustentarem-na, e o lustre dos seus prolatores, são penhor de segurança e valimento.

No parecer de Ivens Araújo, citado antes, onde se proclama o jurista pela imunidade tributária das autarquias, encontramos excelente relação de multinumeráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos com essa mesma orientação, e que reproduzimos, como segue:

"SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Mandado de Segurança n.º 3337, cuja aplicação na íntegra não nos consta tenha ocorrido; Recurso Extraordinário 36.272, "Revista das Sociedades Anônimas", n.º 19, pág. 46; Mandado de Segurança 6.629, "Diário da Justiça" de 11.VII.1960, apenso, pág. 930; Mandado de Segurança 6.257, idem de 11.VII.1960, apenso, pág. 925; Mandado de Segurança 5.948, "Revista Forense", vol. 181, pág. 118; Recurso Estraordinário 39.217,"Revista dos Tribunais", vol. 293, pág. 716; Recurso Extraordinário 38.467,"Diário da Justiça", de 7.XII.1959, apenso, pág. 3.915; Recurso Extraordinário 37.429, idem de 8.VI.1959, apenso, pág. 2.161; Recurso Extraordinário 21.301, "Arquivo Judiciário", vol. 112, pág. 247; Recurso Extraordinário 38.212, "Diário da Justiça" de 25.VII.1960, apenso, pág. 945; Recurso Extraordinário 37.118, "Revista dos Tribunais" vol. 289, pág. 891; Recurso Extraordinário 30.707, "Revista Forense", vol 172, pág. 122. — TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS: Apelação Cível 10.911, "Diário da Justiça" de 24-11-1959, apenso, pág. 3.809; Agravo de Petição 3.254, idem de 11.VIII.1953, apenso, pág. 2.278; Agravo de Petição, 2.963, idem de 11.VIII.1953, apenso, pág. 2.281; Agravo de Petição 5.749, idem de 7.VII.1959, apenso, pág. 2.410; Agravo de Petição 5.851, idem de 14.VII.1959, apenso, pág. 2.463; e Agravo de Petição 4.001, "Arquivo Judiciário", vol. 114, pág. 149."

Poderíamos aditar a êsse rol muitos outros julgados, que todo o dia as publicações idôneas exibem: entretanto, por superabundante tal é excusado. — Não obstante, por sua categórica manifestação no sentido de que "as entidades paraestatais federais participam das mesmas prerrogativas fruidas pelo órgão matriz, pela União Federal", acrescentamos o acórdão proferido no Agravo em Mandado de Segurança n.º 4.276 (Rio) pelo Egrégio Tribunal Federal de Recursos, sendo relator o Ministro Cunha Mello (Apenso n.º 250, do D. Justiça do D. F. — Rio, de 3-11-1959, págs. 3.596/7), bem como

o proferido pelo mesmo órgão superior da Justiça, relator o Ministro Aguiar Dias, no Agravo em Mandado de Segurança n.º 14.324, (M. Gerais) (Apenso ao n.º 240, do D. Justiça do D. F. — Rio, de 20-10-1959, pág. 3.518), que, vista sua especial significação, será particularmente apreciado, mais adiante.

Os acórdãos aqui mencionados, além dos de Gonçalves de Oliveira indicados, no trecho de seu parecer que transcrevemos no artículo precedente, firmam-nos a convicção de residir na imunidade tributária dos entes autárquicos a mais densa e valiosa jurisprudência. E, até inclinam-nos à segura convicção de que essa jurisprudência, máxime nos órgãos superiores da Justiça, tende ràpidamente a se tornar pacífica.

5 — Perfeitamente compreensível é que a doutrina e a jurisprudência tenham andado titubeantes, antes dêsse mais recente movimento de pacificação, em face da inesperada irrupção da "autarquia" no sistema do Direito Administrativo: viera-se do Estado Absoluto, onde o mesmo Estado se confundia com o Soberano, que pairava sobranceiro e encarnava a própria Justiça. O conceito, que na Alemanha primeiro se formulou, de um "Fisco" passível de persecução judiciária, era já uma transação no sentido do Estado de Direito: o Soberano, em quase tudo, isto é, o Estado *imune, irresponsável,* mas uma porta se entreabria para a valorização do Judiciário e para o resguardo dos direitos do indivíduo, que ainda não era o cidadão.

Entretanto, com o Estado de Direito, fenômeno que podemos dar como resultante dos movimentos burgueses dos séculos XVIII e XIX, tivemos, igualmente, o Liberalismo do "Estado Mínimo", até que as ondas de um socialismo insinuante inundaram as instituições políticas e ampliaram o cargo do Estado: as autarquias foram um dos expedientes de que se lançou mão, para tornar mais operante êsse Estado tendente à hipertrofia e corrigir os males da irreprimível acromegalia do Estado Moderno.

Os que, ainda agora, pretendem para as autarquias uma situação privatística, apartada do Estado, e despida das prerrogativas dêste, ignoram o movimento há mais de vinte anos focalizado pelos autores italianos, como Santi Romano e outros muitos, e registrada no Brasil por especialistas, como o então bem jovem professor M. Oliveira Franco Sobrinho, da Universidade do Paraná, nestes têrmos:

> "Os estabelecimentos públicos ou autarquias administrativas, escreve Tito Prates da Fonseca, institucionais, são realidades que se apresentam na evolução do individual para o social." — Ao passo que o Estado aumenta de atividade, com o aumento de suas funções, do mesmo modo, êsse movimento do individual para o social é o mais soberbo fato da nossa época ("Noção Jurídica de Autarquias" J. Comércio, Rio, ed. de 26-6-1938).

Se nessa época tais considerações sôbre o caráter de instituição pública a atribuir-se às autarquias tinham cabimento — hoje a matéria é extrema de controvérsia.

Não é agora o momento de fazermos um estudo da evolução do conceito das autarquias e da sua natureza jurídica: entretanto, cabe talvez dizer-se que o movimento para sua *publicização,* no meio jurídico indígena, possìvelmente foi iniciado com LACERDA DE ALMEIDA ("Das Pessoas Jurídicas", Rio, 1905, pág. 96). Daí por diante êsse movimento cresceu e, se ainda em 1939 o Tribunal de Apelação do Distrito Federal (5.ª Câmara, sessão de 11-5-1939, "I. A. P. M. *v* Generoso Alonso & Cia.) entendia que as autarquias, como as de previdência social, tinham objetivos públicos mas natureza jurídica privada, a doutrina, capitaneada por MIRANDA VALVERDE, OSCAR SARAIVA e THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, esmagava o brilhantismo inútil da sustentação de tese contrária feita por OLIVEIRA VIANA, REGO MONTEIRO e BEZERRA DE FREITAS (cfr. "As

Autarquias no Direito Público Bras.", de O. Saraiva, *in* "J. Com.", Rio, 18-8-40; "Leg. do Trabalho e Prev. Social", de Bezerra de Freitas, Rio, 1938, pág. 66; "Bol. do Min. do Trabalho", n.º 6, 1935, pág. 119 e segs., "Parecer" de Oliveira Vianna; "Rev. Trabalho", Rio, 1940, ano VII, n.º 12, págs. 39/42, acórdão da cit. 5.ª Câmara do T. Ap. do D. F.; resolução do Plenário do Cons. Nacional do Trabalho, *in* "D. Of.", de 3-2-1936, pág. 2.612 — rel. Rego Monteiro): é que, então, já havia diplomas como o Decreto-Lei n.º 24, de 29 de novembro de 1937, implicando no reconhecimento, pelo Estado, do estatuto de direito público para as entidades da ordem das Caixas Econômicas, do Lloyd Brasileiro e das instituições de previdência social. E, dentro do Supremo Tribunal Federal, o saudoso *Anibal Freire*, em 1940 podia, enfàticamente, proclamar que os órgãos da previdência — "entidades paraestatais, vinculam-se à organização do Estado, nas suas finalidades, aspectos, princípios e, por conseguinte, nas suas relações com as outras entidades" (nota do "J. do Brasil", do Rio, ed. de 13-7-1940, pág. 5).

A autarquia moderna, entendida como órgão autônomo, criado pelo Estado para execução de serviço que êle avocou a si, é um organismo de direito público revestido do regalismo da instituição matriz. — Isso é o Direito Moderno: o contrário será Direito Abolário, inatual e perempto.

6 — Retornando ao problema da imunidade fiscal das autarquias, convém evocar que — ainda no regime da Carta Outorgada de 1937, com seu artigo 32, letra *c*, que viria a ser, quase *verbo ad verbum*, reproduzido no artigo 31, inc. V — *a* da Constituição de 1946, — êle encrespou a jurisprudência e a doutrina: Até mesmo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal — em certa época — negou-se a reconhecer nos entes autárquicos o *privilégio* da imunidade das pessoas jurídicas dêles motivadoras: em dois excelentes memoriais, ambos de 1953, e publicados pelo Departamento do Contencioso Fiscal da P. D. F., o advogado *Leopoldo Braga*, do govêrno local, do Rio, dá-nos copiosa informação de como o princípio da tributividade das autarquias foi afirmado passo a passo, e êle próprio, como lúcido jurista e beneditino pesquisador de escólios, foi indubitàvelmente quem melhor sustentou essa tese (cfr. "Da Condição Jurídica da Caixa Econômica ante o Fisco Municipal" e "O Problema da Imunidade Fiscal das Autarquias em face do Direito Positivo": o primeiro com 43 págs.; o segundo com 89).

Verifica-se, porém, do excelente material polêmico encerrado nesses dois memoriais-pareceres, que o Decreto-Lei n.º 6.016, de 21 de novembro de 1943, determinando — como lei interpretativa da Carta de 1937, elaborada por um Executivo então habilitado a tal fazê-lo, — a extensão às autarquias da imunidade fiscal da União, dos Estados e Municípios, era um encerrar da controvérsia, dirigida no Supremo pelo eminente Castro Nunes (v. "O Problema da Imunidade..." pág. 12). Mas também se observa que o próprio autor de "Teoria e Prática do Poder Judiciário" não teve como deixar de aceitar essa imunidade atribuída extra-constitucionalmente, bem que Anibal Freire, por sinal ex-ministro da Fazenda, admitiria a vigência da lei do período ditatorial, o Decreto-Lei n.º 6.016, ainda em 1948, já no regime da Carta de 1946, em julgamento do Recurso Extraordinário n.º 11.276, de que foi relator (ob. cit., pág. 19).

É óbvio, destarte, que se poderá sustentar a plena vigência do Decreto-Lei n.º 6.016, de 1943, nos dias coevos, se não com o sentido de diploma interpretativo da Constituição, hoje inadmissível, ao menos como elemento supletivo na hermenêutica do diploma jurídico fundamental: mas, que, assim não seja, o lançamento dessa lei permitiu o esclarecimento do princípio segundo o qual "o poder de isentar se contém no poder de tributar; só quem possui competência para criar impostos tem-na para dispensá-los", sustentado por um dos nossos mais rigorosos fiscalistas, o Professor

Sá Filho (*in* Parecer, de dezembro de 1943, pub.. nos "Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores", n.º 6, abril de 1944, pág 168).

Ora, repudie-se o problema da imunidade tributária das autarquias, em função do artigo 31-V — *a* do Estatuto de 1946: não há como ignorar-se o vigor de normas de isenção específicas, legisladas em benefício de autarquias industriais (como a "Costeira", *ad ex*).

7 — Por boa informação, ou melhor, para ulterior evidência da exdrúxula hermenêutica fiscal de órgãos governamentais, vamos transcrever alguns textos legais pertinentes à isenção fiscal deferida a certas entidades hoje desfrutando — *expressis verbis* — o *status* de autarquia, e outras, que se poderia bem classificá-las nesse esquema, embora sejam nomeadas como "Companhia" (é o caso de "Novacap"), e, ainda, outras que são perfeitas sociedades anônimas embora delegadas em atribuições estatais, como ocorre com a detentora do monopólio petrolífero, a "Petrobrás".

Pela lei n.º 420, de 10 de abril de 1937, que autorizou o govêrno a incorporar a seu patrimônio o ativo e passivo da então "S. A. *Lloyd Brasileiro*", foi prescrito:

> "Art. 10 — Os serviços e bens do Lloyd Brasileiro, como serviços federais, gozarão de todos os direitos e vantagens inerentes aos serviços dessa natureza, sem prejuízo de outros direitos e vantagens..."
>
> "Art. 17 — Os bens e serviços explorados pelo Lloyd Brasileiro terão completa isenção de impostos, taxas e quaisquer outras contribuições, ficando também tudo quanto fôr importado para o seu consumo, igualmente isento de direitos e taxas aduaneiras, inclusive os dois por cento (2%), ouro, *ad-valorem*."
>
> "Parágrafo único — Quando houver artigo nacional igual ao estrangeiro, satisfazendo plenamente às exigências técnicas, é obrigatória a preferência em relação ao nacional."

Em relação à *Companhia Nacional de Navegação Costeira — Autarquia* Federal (*autarquia* pelo Decreto n.º 47.228, de 1959, cit. no artículo 1), o Congresso Nacional legislou, na vigência da Carta de 1946 e, da forma por que o fêz, como que atualizou — seria o caso de dizer-se "confirmou" — a lei do "Lloyd", de 1937, tudo isso mediante a lei n.º 480, de 11 de novembro de 1948, assim:

> "Art. 1.º — Os bens e serviços da C. N. N. Costeira incorporada ao Patrimônio Nacional pelo Decreto-Lei n.º 9.521, de 26 de julho de 1946, ficam isentos de impostos, taxas e contribuições nos têrmos da Lei n.º 420, de 10 de abril de 1937, que concedeu favor idêntico à Companhia de Navegação Lloyd Brasileiro."

Adiante o Congresso ampliaria o privilégio da isenção fiscal, deferido, como vimos, às emprêsas do patrimônio nacional organizadas como autarquias de navegação, até a sociedades anônimas, de tipo *sui-generis*, como às emprêsas — ainda que privadas — dedicadas à produção, transmissão ou distribuição de energia elétrica. — Vejamos a isenção deferida à "Petrobrás" (Petróleo Brasileiro S. A.), objeto da Lei n.º 2.004, de 3 de outubro de 1953, que seria regulamentada pelo Decreto n.º 37.804, de 26 de agôsto de 1955 (artigo 1.º, item II):

> "Art. 22 — Os atos de constituição da Sociedade e de integralização do seu capital, bem como as propriedades que possuir e as aquisições de bens móveis que fizer e, ainda, os instrumentos de mandato para o exercício do direito de voto nas Assembléias Gerais, serão isentos de impostos e taxas e quaisquer outros ônus fiscais compreendidos na competência da União, que se entenderá com as outras entidades de direito público, solicitando-lhes os mesmos favores para a Sociedade da qual

participarão, na esfera de sua competência tributária."

"Art. 23 — A Sociedade gozará de isenção de direitos de importação para consumo e de impostos adicionais em relação aos maquinismos, seus sobressalentes e acessórios, aparelhos, ferramentas, instrumentos e materiais destinados à construção, instalação, ampliação, melhoramento, funcionamento, exploração, conservação e manutenção de suas instalações, para os fins a que se destina.

Parágrafo único. Todos os materiais e mercadorias referidos neste artigo com restrição quanto aos similares de produção nacional, serão desembaraçados mediante portaria dos inspetores das Alfândegas."

Em 1956, com a Lei n.º 2.874, de 1956, que determinou a mudança da Capital Federal para o Planalto Central, e criou a *"Novacap"* (Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil) para construí-la, nova isenção se constituiu, nestes têrmos:

"Art. 13 — Os atos de constituição da Companhia, integralização do seu capital, bem como as propriedades que possuir e as aquisições de direitos, bens imóveis e móveis que fizer e, ainda os instrumentos em que figurar como parte, serão isentos de impostos e taxas, de quaisquer ônus fiscais compreendidos na competência da União, que se entenderá com as outras entidades de direito público, solicitando-lhes os mesmos favores para a sociedade, na esfera das respectivas competências tributárias."

"Art. 14 — A Companhia gozará de isenção de direitos de importação para consumo e de impostos adicionais em relação ao maquinismo, seus sobressalentes e acessórios, aparelhos, ferramentas, instrumentos e materiais destinados às suas obras e serviços, pagando, no entanto, êsse tributo, no caso de revenda.

Parágrafo único. Todos os materiais e mercadorias referidos neste artigo, com restrição quanto aos similares de produção nacional, serão desembaraçados mediante portarias dos inspetores das Alfândegas."

A Lei n.º 3.115, de 16 de março de 1957, que o Decreto n.º 42.636, de 14 de novembro seguinte regulamentaria, instituiu outra "sociedade anônima" original, a *"Rêde Ferroviária Federal S. A."*, com outorga de isenção, nestas condições:

"Art. 27 — Os atos da constituição da R. F. F. S.A. e da integralização de seu capital, bem como as propriedades que possuir e as aquisições de bens e imóveis que fizer, e ainda os instrumentos de mandato para exercício do direito de voto nas assembléias gerais, serão isentos de impostos e taxas e quaisquer outros ônus fiscais compreendidos na competência da União, que se entenderá com as outras entidades de direito público, solicitando-lhes, na esfera de sua competência tributária, os mesmos favores para a sociedade da qual poderão participar."

"Art. 28 — A R. F. F. S.A. e sua subsidiárias gozarão de isenção de direitos de importação, impôsto de consumo e taxas aduaneiras, exceto a de previdência social, para os maquinismos, seus sobressalentes e acessórios, aparelhos, ferramentas, instrumentos e materiais destinados à construção, instalação, ampliação, melhoramentos, funcionamento, exploração, conservação e manutenção de suas instalações para os fins a que se destinam, respeitadas as disposições legais relativas à existência de similares da indústria nacional.

Parágrafo único. Todos os materiais e mercadorias adquiridas pela R. F. F. S.A. ou suas subsidiárias, na forma dêste artigo serão desembaraçados mediante portaria dos Inspetores das Alfândegas."

Mas antes da criação da "Rêde Ferroviária", em 26 de fevereiro de 1957, pelo

Decreto n.º 41.019, — feito com invocação do artigo 178, do Decreto n.º 24.643, de 10 de julho de 1934, e do Decreto n.º 1.699, de 24 de outubro de 1939 (artigo 2.º item VI) — o Govêrno Federal isento de tributos as emprêsas de eletricidade, emprêsas de serviço público, no esquema administrativo do país. E o fêz desta forma:

"Art. 109 — Tôdas as emprêsas que produzam ou apenas transmitam ou distribuam energia elétrica são isentas de quaisquer impostos federais, estaduais e municipais, salvo:

a) o impôsto de renda;

b) os impostos de consumo e venda mercantis que incidam sôbre o material elétrico vendido ou consignado;

c) os impostos territorial e predial sôbre terras e prédios não utilizados exclusivamente para fins de administração, produção, transmissão, transformação ou distribuição de energia elétrica e serviços correlatos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se tanto às esprêsas que operam com motores hidráulicos quanto às que operam com motores térmicos."

Vale uma observação: *em tôdas essas leis e decretos não se falou na isenção de tais ou quais tributos, apenas se fazendo exceção na referência particular aos impostos e taxas da importação de material estrangeiro. — As isenções foram, sempre, genéricas, amplas.*

8 — Apresentamos já, na Súmula do Problema que antecede a êste Parecer, o entendimento das autoridades do Ministério da Fazenda sôbre as cláusulas das Leis n.ºs 420, de 1937, e 480, de 1948, que atribuíram isenção de impostos ao "Lloyd Brasileiro" e à "Costeira", respectivamente: foi denegatório, no mais amplo sentido, dessa isenção. Mas não o foi menos denegatório, ainda, em relação a tôdas as entidades objeto dos diplomas referidos no artículo precedente, como demonstraremos.

Em duas oportunidades — pelo menos — o Sr. Diretor das Rendas Internas do Tesouro Nacional apreciou matéria de isenção pertinente à "Rêde Ferroviária" e à "Novacap", negativamente: na primeira, quando, aprovando o Parecer n.º 8.243, exarado pela Junta Consultiva do Impôsto de Consumo, no Processo n.º 154.456/58, assim decidiu (*in* D. O., IV, de 11-2-1959):

"Despacho: A isenção abonada à Rêde Ferroviária Federal S. A. pelo artigo 28 da Lei n.º 3.115, de 16 de março de 1957 (D. O. de 20-3.), regulamentada pelo artigo 1.º do Decreto n.º 42.636, de 14 de novembro de 1957 (D. O. de 18-11), restringe-se às situações de fato em que aquela sociedade se qualifique como contribuinte legal do impôsto, isto é, na posição de sujeito passivo na relação jurídica tributária. Relativamente ao impôsto de consumo, a referida emprêsa só gozará da dispensa do ônus tributário quando importar maquinismo, seus sobressalentes e acessórios, aparelhos, ferramentas, instrumentos e materiais de qualquer natureza, destinados à construção, instalação, ampliação, melhoramento, funcionamento, exploração, consevação e manutenção de suas instalações, para os fins a que destinam.

Homologo o parecer..."

Segunda vez, ao aceitar o Parecer exarado no Processo n.º 282.564/59 (*in* D.O., I, de 16-11-1959), de interêsse da "Novacap", e que se pode resumir neste trecho:

"2. Já se disse que a "aquisição de mercadorias no mercado interno" não é fato gerador de impôsto de consumo não havendo porque se reconhecer isenção onde, na realidade, não incide impôsto. Êste incide sôbre as vendas e é devido pelo fabricante

vendedor ou comerciantes a êle equiparado, que são os únicos responsáveis perante o Fisco, em relação, a êsse Impôsto. Diga-se, portanto, que o impôsto de consumo incidente sôbre as esquadrias de ferro ou outros quaisquer produtos é devido e deve ser pago pelos respectivos fabricantes, ainda mesmo que o comprador seja a União, isto é, o próprio Govêrno."

Entretanto, o Sr. Diretor da Recebedoria do antigo D. F., em duas manifestações publicadas na mesma oportunidade (Processos n.ºs 94.966 e 99.465, ambos de 1959, *in* D. O., I, de 13-11-1959), teve ensejo de ser bem mais categórico, e decidiu que a "Rêde Ferroviária", a "Petrobrás", a "Cia. Hidro Elétrica de São Francisco" em análoga situação de beneficiárias de leis especiais, sòmente estarão isentas de impostos "sôbre os produtos que importarem", dado que não são "contribuintes legais" do impôstos de consumo.

O que porém, dessa coleta de interessantes pronunciamentos das autoridades exatoras, mais espanta é êsse tópico de um despacho do Sr. Diretor da Recebedoria do ancião D. F. (no Proc. n.º 201.114/58, pub. em D.O., I, de 30-10-1959), que subverte até normas constitucionais, incontrovertíveis, sem preservar — sequer — a soberania fiscal da própria União:

> "Não existe norma legal específica para isentar do impôsto de consumo as prefeituras e instituições de previdência mencionadas, bem como disposição fiscal genérica que assegure tal favor aos governos Federal, Estadual e Municipal e respectivas repartições públicas e autárquicas."

A propósito dessa manifestação fiscal última apresentada, um tumulto de pensamentos nos ocorre, fazendo aflorar a sátira que em todos os séculos acolheu o rigor dos exatores: a primeira é a que se exibe em milenar monumento egípcio onde, numa pintura mural, os cobradores de impostos do Faraó surram, com varas, comerciantes que teriam criado dificuldades ao seu zêlo fiscal; outra é a que encontramos numa recente publicação francesa, "Côde des Impots" (ed. Maurice Gaunon, s/data), onde o diploma básico dos tributos gauleses se encontra a par de excelentes glosas humorísticas de *X. G. Rénard* e *J. Edward,* e ilustrações jocosas de *Dubout,* nas quais o Estado aparece como um monstro voraz e o contribuinte como um pigmeu reduzido à fôlha de parreira... O que jamais conceberíamos seria o exator escombrando ou devorando o próprio Estado...

Ocorre-nos, também, uma apreciação, *a latere,* da célebre sentença de *Marshall* na questão *Mac Culbock V. Maryland* ("... the pouver to tax involves the power to destroy... the power to destroy may defeat and render useless the power to create"): teria o admirável *judge* porventura imaginado, algum dia, que essa autoridade de taxar e destruir sobrelevasse à potência do Estado, por parte dos exatores, para taxar e destruir aquilo que o Soberano isentou e construiu?

9 — Tão gritante seria o rigor exatorial no ignorar até a política financeira do govêrno, expressa em leis de meridiana clareza, que a matéria teria de subir à apreciação do Ministro da Fazenda. E S. Excia., senão repor a questão na plenitude de que seria de esperar-se de sua ação corregedora, amainou, em dois casos, a exorbitância de escalão hierárquico inferior: assim o fêz no que tange à "Petrobrás" e à "Novacap", embora, dêsse modo procedendo, se tenha tornado passível da increpação de discriminatório ou incoerente na conceituação implícita do fato gerador do impôsto de consumo, como em seguida referiremos.

Com efeito, pela Circular n.º 1, de 6 de janeiro de 1960, (publ. no D. O., I, de 13-1-1960), como pela de n.º 27, de 30 de novembro de 1959 (pub. no D. O., I, de 4-12-1960), o titular da Fazenda decidiu, respectivamente:

> "Circular n.º 1 — O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das atribuições que lhe confere

o Decreto número 24.036, de 26 de março de 1934, tendo em vista o que ficou resolvido no processo n.º 255.505-59 declara aos Senhores Chefes das repartições subordinadas, para seu conhecimento e devidos fins, que a Companhia Urbanizadora da Nova Capital do Brasil "Novacap", goza de isenção do impôsto de consumo nas aquisições de mercadorias tributadas que fizer no mercado interno, para seu próprio uso na finalidade a que se destina (art. 13 da Lei 2.874, de 1956), bem como nas importações para os objetivos especificados no artigo 14 do mesmo diploma."

"Circular n.º 27 — O Ministro de Estado nos Negócios da Fazenda, no uso das atribuições que lhe confere o Decreto n.º 24.036, de 26 de março de 1934, tendo em vista o que ficou resolvido no processo n.º S. C. 185.425-59 e foi publicado no "Diário Oficial" de 28 de novembro de 1959, declara aos senhores Chefes das repartições subordinadas, para seu conhecimento e devidos fins, que a Petróleo Brasileira S. A. "Petrobrás", goza da isenção do impôsto de consumo nas aquisições de mercadorias tributadas que fizer no mercado interno, para seu próprio uso na finalidade a que se destina (artigo 22 da Lei n.º 2.004, de 1953), bem como nas importações para os objetivos especificados no artigo 23 do mesmo diploma."

Em relação à Circular n.º 27, sôbre a isenção reconhecida em prol da "Petrobrás", ela foi precedida de um longo parecer exarada em Processo n.º 185.425/59, e publicado integralmente no D. O., I, de 28 de novembro de 1950, onde se encontram tópicos como êstes:

"Considerando que, ao determinar a Lei n.º 3.520, de 30 de dezembro de 1958, a obrigatoriedade do recolhimento do impôsto de consumo por fabricantes, comerciantes a êstes equiparados e por importadores, não excluiu a isenção outorgada à "Petrobrás", que, desta forma, não é atingida pelo tributo, nos têrmos da fiel interpretação do artigo 22, da Lei n.º 2.004, de 3 de outubro de 1953;

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

"Considerando que, no atinente à invocada isenção da "Petrobrás" em relação ao citado impôsto, não tem sido necessàriamente uniforme o entendimento dêste Ministério, o qual se orientou, a princípio pelo reconhecimento de favor legal e se modificou, posteriormente, em decorrência das dúvidas surgidas com a nova sistemática introduzida pela Lei n.º 3.520, de 1958, quanto à imposição e recolhimento do tributo;

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

"Considerando, todavia, que em face do disposto no artigo 22 da Lei n.º 2.004, de 1953, é irrecusável o reconhecimento do favor isencional nas "aquisições de bens móveis", que fizer aquela entidade, pouco importando que o Decreto n.º 37.804, de 26 de agôsto de 1955, ao regulamentar o benefício, o tenha feito com imprecisão, neste particular;

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

"Resolve reconhecer à Petróleo Brasileiro S. A. — Petrobrás, o direito à isenção de impôsto de consumo nas aquisições de mercadorias tributadas que fizer no mercado interno (art. 22, da Lei n.º 2.004, de 1953), bem como nas importações para os fins definidos no artigo 23 da mesma lei."

Como ressalta dêsses elementos, que servem na interpretação das mencionadas circulares n.ºs 1 e 27, duas observações podem ser feitas: a *tese* ministerial exprime vigentes as isenções de impôsto de consumo não revogadas, expressamente, na Lei n.º 3.520, de 1958; outrossim, ela faz tábua raza do pensamento fazendário, manifestado — como vimos — até em

expediente da "Petrobrás", de que não cabe reconhecer isenções de impôsto de consumo nas aquisições realizadas mesmo pelo Govêno Federal, desde que o fato gerador do tributo fá-lo recair no fabricante, o qual é o contribuinte.

Aplicando aos casos dos demais beneficiários de isenções tributárias, entre as quais a consulente, a "Costeira", essas observações, temos por inquestionável achar-se perempta tôda a argumentação anterior, denegatória, oposta pelos órgãos exatoriais da Fazenda. Concluir diversamente implicaria em se estranhar o extremado rigor fiscal para com autarquias da União, a tributante do impôsto de consumo, quando êsse rigor passa a complacente em relação a uma sociedade anônima com acionistas particulares em avultado número. É verdade que a "Petrobrás" tem um regime jurídico peculiar, para poder exercer o monopólio petrolífero: ela se inclui entre as sociedades de economia mista, por ações, mas sua personalidade é privada e seu patrimônio próprio, estando registrada no Registro de Comércio, pelo que o Tribunal de Contas (Federal) — malgrado o artigo 32 da Lei n.º 2.004, determinar-lhe emitisse parecer sôbre as contas da emprêsa —, recusou-se de examiná-las. — Nem aquêle requisito de *sociedade de economia mista com características de autarquia,* que a Côrte de Contas não ignora ser atribuído, por jurisperitos do porte de Waldemar Ferreira, a sociedades como o Instituto de Resseguros do Brasil e o Banco do Brasil S. A., nem isso a fêz decidir doutro modo (cfr. "Revista de Direito Administrativo", vol. 53, págs. 231/239).

*Por isso, entedemos que, no espírito das Circulares n.ºs 1 e 27 de 1960, baixadas pelo Ministro da Fazenda, reside um nôvo critério, aliás o acertado, para interpretação administrativa das isenções do impôsto de consumo.*

E que êsse nôvo critério é o acertado, nós vamos demonstrá-lo.

10 — Segundo o nosso velho e clássico VIVEIROS DE CASTRO (A. O.), em seu "Tratado dos Impostos" (Imp. Nac., Rio, 1910, pág. 521), "os impostos sôbre o consumo recaem sôbre as depesas do contribuinte, e se fundem na presunção de serem elas proporcionais às respectivas rendas": mas o próprio autor da definição é quem primeiro avança no considerá-la "defeituosa" — "Omnis definitio...".

Todavia, o que mais importa é que já êsse publicista da República de 89 — em cuja Constituição não havia referência expressa ao impôsto de consumo, pelo que Estados e Municípios arrecadavam-no, — considerava *contribuinte* o consumidor, das rendas do qual êle resultava.

Com efeito, assim o foi sempre, desde as origens medievais do tributo, se abstrairmos os monopólios antiqüíssimos (já em Roma o havia do sal), pelos tratadistas considerados no quadro de ônus tributário sôbre o consumo (cfr. o cit VIVEIROS, à pág. 522). — Embora de PLÁCIDO E SILVA (*in* "Noções de Finanças e Direito Fiscal", ed. Guaira, 3.ª, pág. 491) informe que, "primitivamente", êsse impôsto se apresentasse como "tributo" de fabricação ou de produção que se exigia antes que a mercadoria fôsse posta a "consumo", isso de fato não ocorria: os impostos de produção eram, na Idade Média, representados, *ad ex,* pelo *dízimo eclesiástico* de que nos fala E. MARTIN SAINT LEON ("Historia de las Comporaciones de Ofício", trad. arg. da Ed. Partenon, 1947, pág. 152), como os de fabricação, ou melhor, os de exibição e apresentação à venda, nos mercados, eram expressos no "tonlieu" como no "hallage" ou "estalage" (ob. e a cits., pág. 154). O impôsto de consumo, no sentido que nós lhe atribuímos modernamente, era, em França conhecido como "gabelle" — existindo, com outras denominações, por tôda a Europa, — e, na informação de LUCIEN MEHL ("Science et Technique Fiscales", Presse Univ. de France, 1950, pág. 352), "foi o mais impopular dos impostos do antigo regime", pago na ocasião da venda.

A Revolução Francesa, que se derramou pelo mundo, através de suas repercussões sociais, é ainda de MEHL o informe, suprimiu a gabela, ressurgindo o impôsto em apreciação, posteriormente, agora, — em muitos países, como Suíça e Itália, segundo demonstraremos adiante, — enrolado na confusão com o impôsto de fabricação para amenizar, talvez, o desagrado popular particularmente dirigido contra o tributo que onera os gêneros de consumo obrigatório: aliás, êsse último fato é que sempre fêz o impôsto de consumo impopular, e o tornou objeto, freqüentemente, das increpações dos ideólogos da reforma social.

11 — É fora de dúvida que, no caso brasileiro, o impôsto de consumo tem raízes antigas, quiçá coloniais, quando êle se confundia com o impôsto de fabricação (na incidência sôbre a produção de aguardente, por exemplo), e tal circunstância persistiu através dos tempos, até o período republicano, como se vê na obra citada de *Viveiros de Castro*: todavia, mais recentemente, a matéria foi se revestindo de contornos mais nítidos, e já o Decreto n.º 43.711, de 17-5-1958 — que "consolida as disposições legais e regulamentares de que tratam o Decreto-Lei n.º 7.404, de 22-3-1945, e suas posteriores alterações" — expressava que, embora o fabricante fôsse obrigado a arrecadar o impôsto de consumo, êle o cobraria do primeiro comprador de seus produtos (art. 99), assim:

> "O impôsto, quando *ad valorem*, figurará obrigatòriamente em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador pelo fabricante, ficando, a partir dêsse momento, incorporado ao preço do produto."

Com a subseqüente lei n.º 3.520, de 30 de dezembro de 1958, todavia, na "alteração 6.ª" de seu artigo 1.º, foi pura e simplesmente "suprimido o artigo 99" da "Consolidação" referida no parágrafo anterior, daí surgindo tôda a controvérsia presente: o impôsto de consumo é pago, realmente, pelo fabricante, ou êste apenas funciona como delegado — de fato — do poder público, recolhendo por antecipação o que, de direito, virá a ser pago pelo consumidor?

Aqui penetramos na *selva selvagem*, se se nos permite êsse pleonasmo à *Dante*, de um tema de alta indagação até constitucional.

12 — Como teremos oportunidade de referir, mister se faz precisar bem o *fato gerador* do tributo para que se evitem as confusões entre as suas várias modalidades. E, no Brasil, especialmente, país de estrutura federal, a matéria interessa sobremodo, porque qual seja a natureza do tributo a competência para fixá-lo e arrecadá-lo incidirá nas esferas federal, estaduais ou municipais.

Por isso, não basta que — para só citarmos o impôsto de consumo — o legislador pretenda deslocar o fato gerador, para criar um estado impositivo diverso do que será da natureza do tributo. — Como bem exprimiu PONTES DE MIRANDA, em seus "Comentários à Constituição de 1946", apreciando o artigo 77:

> "Os conceitos que correspondem às diferentes espécies de impostos, se constam da Constituição, são conceitos de direito constitucional, e não de legislação ordinária. O legislador ordinário sòmente pode trabalhar com as *variáveis* que determinam o valor do impôsto, ou de alguns dos elementos do suporte fáctico, não pode alterar, de modo nenhum, o conceito do impôsto."

Ou então, como bem acentuou, em lúcida manifestação, o Ministro *Hungria*, na memorável decisão do Supremo sôbre incidência do impôsto de Vendas e Consignações, na compra do estrangeiro com taxa oficial de câmbio (Frigorífico Anglo *versus* Estado de São Paulo — *in* Recurso de Mandado de Segurança n.º 4.691 — "R. Dir. Adm. 52, pág. 77):

> "Se o Fisco, fugindo ao fundo jurídico comum, dá autorização de con-

veniência aos atos humanos, para obtenção de vantagens impróprias, o Poder Judiciário positivamente intervém para coibir o abuso."

Admitir o contrário, ainda é de *Hungria* o pensamento, seria aceitar uma autonomia do Direito Financeiro que, levada ao extremo, sem respeito pela configuração Jurídica dos atos sujeitos à tributação, tornaria impraticável a defesa dos cidadãos contra os desvios do Poder.

Dêsse modo, o que se torna prioritário, nos estudos sôbre a natureza dos tributos, é o exame de sua tipicidade: quando assim se procede, verifica-se, por exemplo, quão grosseiro é o sofisma, quiçá a falsa ilação, tirada do texto da Lei n.º 3.520, de 1953, e do Regulamento, de 1959, do impôsto de consumo, para pretender que o contribuinte dessa imposição é o fabricante. — A propósito, valha-nos a citação de ARIZIO DE VIANA, quem, estudando "A Constitucionalidade do Impôsto Estadual de Produção" (*in* "Rev. de Dir. Adm.", cit., vol. I, fasc. 1, pág. 316 e segs.) estabeleceu, com rara felicidade, as lindes entre o *impôsto de consumo* e o de *vendas e consignações* e, mais, entre o primeiro e o *de produção*, o qual "grava o fato econômico que consiste em confeccionar, fabricar ou explorar, com fins de lucro, bens destinados ao consumo", esclarecendo, ademais:

> "Os três *fatos* taxados, as três operações gravadas, se distinguem perfeitamente, ainda que se realizem em tôrno de uma só mercadoria. Por conseguinte, é lícito ao poder público onerar a *produção* da mercadoria (pelo impôsto de produção), a *transação* dos intermediários que exploram sua circulação com fins lucrativos (pelo impôsto de vendas e consignações) e o *consumo* daqueles que vão utilizá-la na satisfação de uma necessidade humana (pelo impôsto de consumo)."

É exato que a vigente Constituição, de 1946, como as anteriores, não cuidou de prever um "impôsto de produção", o que, todavia, não impedirá que êle possa ser instituído nas esferas estaduais, *ex vi* do artigo 21, ainda da Carta, de 1946, com a única restrição de tributar a *produção* de combustíveis, líquidos ou gasosos, ou lubrificantes, que é de competência federal exclusiva (art. 15 - III): aliás, mercê, talvez, dessa omissão dos diplomas fundamentais anteriores foi que Estados houve, como o de São Paulo e Minas Gerais e Bahia que o criaram. — Essa é, igualmente, tese da conclusão do estudo de *Arizio Viana*, feito embora sôbre o texto constitucional de 1937 que, entretanto, neste concernente, é repetido no diploma de 1946.

Que estava, por antecipação, certo o financista *Viana*, nós o demonstramos com êste fato: querelou-se na Justiça sôbre a constitucionalidade do tributo objeto da Lei (mineira) n.º 67, de 1938, e Decreto n.º 1.987, de 1939, pretendendo-se que êsse denominado "Impôsto de Exploração Agrícola e Industrial" teria a característica de "impôsto de consumo" ou a de "impôsto de indústrias e profissões" quando seria, num como noutro caso, passível das eivas da bitributação. Os tribunais de Minas e o Supremo da União concluíram por sua validade e por sua vera característica de impôsto sôbre a produção (cfr. "Direito", rev. do ed. F. Bastos vols. XVII, pág. 398; LXV, pág. 200 e LXVI, pág. 149).

Estudando com razoável prolixidade essa questão, o impôsto de produção, com vistas — sobretudo — a determinados tributos baianos (inclusive do município de Santo Amaro), o professor Amilcar de Araujo Falcão ("Direito Tributário Brasileiro" ed. Financeiras S.A., Rio, 1960, pág. 216, *et passin*), teve oportunidade de esclarecer que, se o ônus tributário incide no momento da produção ou fabricação êle será, realmente, impôsto de produção ou de fabricação, um *genus* autônomo e independente, reconhecido por autores (é Falcão quem os cita) do porte de Blumenstein, Spinelli, Rubens Gomes de Souza, além de Viana, por nós mencionado, e de corrente doutrinária no

Brasil preponderante. Ademais, Falcão cita tributos desse tipo, vigentes na Alemanha, na França, como na Itália (ob. cit. pág. 218), embora êle não o admita no Brasil (pág. 244).

Postas essas considerações, à guisa de premissas necessárias à exata configuração do impôsto de consumo, acreditamos que se chegará, logo, a esta meditação: o que importa, em qualquer caso, portanto, é a determinação do fato gerador do impôsto. Êle é que nos dará, com exatidão, a posição do tributo, a seu gênero ou a sua espécie.

13 — Não é esta a oportunidade de se esclarecer a exata conformação doutrinária do Direito Financeiro, que rege a matéria sob estudo: que rege, talvez não seja precisamente o têrmo, num país de tipo federal, onde a matéria da diferenciação de impostos gera — como salientou Castro Nunes (*in* "Problemas da Partilha Tributária", pub. na "Rev. de Dir. Adm.", vol. I, fasc. 1, pág. 8) — problemas ignorados nos Estados unitários, tais a França. — Acreditamos que a controvérsia da partilha de tributos haja que ser deslocada, até, para as fronteiras interiores do Direito Constitucional.

Todavia, é incontestável que, para encontrarmos a incógnita buscada, devemos nos socorrer dos elementos do Direito Financeiro, o qual, na lição de Mirbach-Rheniefeld, aceita por Francisco Campos e pelo mesmo Castro Nunes (ob. cit. pág. 9),

> "...cria institutos que não podem ser reduzidos ou assimilados aos do direito privado, a êles não se devendo aplicar nem as normas nem os princípios do direito privado."

Mas isso não ocorre sempre, é a lição dos doutos, porque ocorre que nem sempre o Direito Financeiro inova:

> "...quando, porém, ao determinar o momento criador do débito tributário (o D.F.) se serve, para caracterizar a operação em vista, de uma categoria ou de um instituto de direito privado, é indispensável recorrer a êsse direito..."

Não divergem dêsses pensamentos ou de — é ainda Castro Nunes quem no-lo indica, com tôda a sua idoneidade cultural, — Sá Filho e Trotabas, e, dessarte, como vimos, importa assaz, na categorização dos tributos, é fixar-lhes o *fato gerador* ou *fato imponível,* o qual se conceitua, na lição de Falcão (Amilcar), como:

> "o fato ou conjunto de fatos correlatos, de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento da relação jurídica tributária" (ob. cit. pág. 213).

E, acrescenta ainda o eminente autor do "Direito Tributário Brasileiro" (doc. cit.):

> "A configuração dêsse fato é fértil em conseqüências, para o direito tributário, porque dela decorrem ou emanam os critérios indispensáveis à determinação de inúmeros conceitos subordinados ......................
>
> a) a distinção dos tributos em impostos, taxas e contribuições; b) a distinção *in specie* dos impostos ....
> ......................................
> ......................................
>
> f) os princípios de atuação de discriminação constitucional de rendas."

O *fato gerador* — como a alavanca que Arquimedes buscava, nas suas lucubrações de gênio da física, — êle é que deslinda o problema da discriminação dos tributos, fornecendo ao Direito Constitucional os elementos autônomos do Direito Financeiro.

E dêle é que nos deveremos socorrer para resolver o presente caso, entretanto com as reservas e cautelas necessárias para que se não superestime o *fato gerador.* — Também, como a alavanca de Arquimedes, êle não prescinde de um

*apoio*, que serão, aqui, os princípios gerais da Ciência das Finanças, emanadas segundo veremos em seguida, do Poder Financeiro do Estado (Jèze) *id. est*, sempre do esquema constitucional.

14 — A autonomia do Direito Financeiro, na fixação de seus princípios, tal como salientamos no artículo anterior, tem, por outro lado, gerado controvérsias, sobretudo, porque, como escreveu Gaston Jèze (*in* "O Fato Gerador do Impôsto", pub. na "Rev. de Dir. Administrativo", vol. II, fasc. I, pág. 50 e segs.), se em relação a certos impostos o fato gerador será um *ato jurídico* no pertinente a outros será um *fato material*, como — acrescenta, ademais, o emérito autor do "Cours de Finances Publiques", — ocorre com o impôsto de consumo. Neste ponto de vista, igualmente, reside o pensamento do publicista de "Derecho Fiscal", Rafael Bielsa.

Para o mestre da Universidade de Paris não é, com efeito, o fato gerador que, por si só, configura a natureza de impôsto: esta resultará, precìpuamente, de sua criação pelo Estado, no exercício de seu poder impositivo, de seu "poder financeiro", do "Finanzgewolt" dos autores germânicos, isso de modo impessoal. E Bielsa, na mesma ordem de idéias, deixou claro que, nas relações de obrigação fiscal, o *sujeito passivo*, "é aquêle que, pelo ato ou fato gravado ou imponível, se torna responsável, em virtude de uma causa econômica, a qual é substancialmente a causa da obrigação", pouco importando haver outro *responsável*, mercê de desvaliosa razão legal formal (ob. cit., pág. 153).

Focalizando tais considerações relacionadamente com o impôsto de consumo, nós poderíamos concluir que, a circunstância de sua exigibilidade — no direito legislado do Brasil — ocorre sôbre a pessoa do produtor, do fabricante, antes do fato material da transferência de bem para as mãos do consumidor, isso não implicará em que se pretenda ser o produtor tido como contribuinte, como sujeito passivo da obrigação fiscal. Segundo um pensamento de Berriat de Saint Prex, se não nos enganamos, o contrário disso corresponderá a buscar argumentos jurídicos apenas nos textos da lei, nos argumentos *a rubrica*, mas implicará em violar o que é essencial da lógica jurídica: o princípio, antes que uma enunciação simplista, deve ter um fundamento.

No caso particular da exigibilidade do impôsto de consumo anteriormente à passagem do bem para as mãos do verdadeiro sujeito passivo — admitindo-se, efetivamente, que êste seja o consumidor, isso poderá significar um esquema de ordem prática, até com justificação sociológica. Como escreveu Jèze (ob. e publicação cits.) o crédito do impôsto, por parte do Estado, é uma antecipação sôbre os bens ou rendimentos dos indivíduos:

> "É de conveniência pública que os contribuintes fiquem seguros, o mais rápido possível, sôbre os adiantamentos a que estão sujeitos. Haveria grave perturbação econômica, social, em efetuar êste adiantamento longo tempo depois do fato gerador."

Mas tal antecipação na exigibilidade do crédito fiscal não desloca o fato gerador, que se situa na efetiva transferência, no fato material da transferência do bem para o consumidor.

No artículo II, precedente, dissemos que a doutrina e a jurisprudência nacionais se inclinam em admitir arrecadação estadual e — pela Constituição de 1946, art. 21, — não mais municipal concorrente, de um impôsto de produção ou de fabricação omitidos na discriminação constitucional; a Carta Federal, todavia, atribui à União o impôsto de consumo, e aos Estados-Membros o impôsto de vendas e consignações, sem concorrência.

Situar o fato gerador do impôsto de consumo num tempo ou circunstância anterior à transferência do bem para o consumidor, e ignorar o impôsto de produção como entidade autônoma, é o que causa tôda a controvérsia tão bem visua-

lizada na brilhante sentença do juiz paulista Bruno Afonso de André (*apud*. "Rev. de Dir. Adm.", n.º 54, págs. 370/1), assim:

"Se o impôsto de consumo integrasse o preço do produto após a venda do fabricante ao seu freguês, estaria então certa a tese, esboçada no conhecido voto do Ministro Hungria e afirmada em parecer pelo Ministro Costa Manso, de que o industrial apenas antecipa o tributo, por conta do seu freguês, que seria devedor tributário de quem o fabricante recuperaria então, por delegação do Fisco, o adiantamento que fizera ...........

....................................

....................................

Logo, se o impôsto de consumo fôr devido pelo comprador que adquire do fabricante, então êle recai sôbre a transmissão da mercadoria, do fabricante ao seu freguês; e se essa transmissão também sofre a incidência do impôsto de vendas e consignações, de duas uma: ou o impôsto estadual é indevido, por ser devido, pelo mesmo fenômeno econômico, o impôsto federal de consumo; ou haverá uma irretorquível bitributação. Diante dessa alternativa, não seria possível tergiversar: a exclusão do tributo estadual se imporia necessàriamente, pois o sistema constitucional repele, de modo formal a bitributação. Ora, se a Constituição Federal atribui à União o impôsto de consumo de mercadorias, mas não o define; se, por outro lado, atribui aos Estados o impôsto de vendas e consignações, sem restrição, incluindo até, expressamente a transmissão feita pelos produtores, mesmo industriais, também de duas uma: ou o impôsto de consumo não pode recair sôbre a transmissão da mercadoria, quando feita pelo fabricante ao seu comprador, porque o mesmo fenômeno econômico só pode ser tributado pelos Estados, com o impôsto de vendas e consignações; ou em caso contrário, o sistema discriminatório das rendas tributárias, fixado na Constituição federal, vale menos do que um caracol. Indiscutível se torna, por conseguinte, que a incidência do impôsto de consumo tem de operar *antes* da venda do produtor ao seu comprador, nunca sôbre a transmissão do produto."

É indiscutível certa lógica abstrata, no raciocínio do magistrado da Fazenda de São Paulo, vazado numa erudita sentença. Entretanto, tal raciocínio pode ser fàcilmente desmontado, analizando-se-o à luz dos critérios técnicos do Direito Financeiro.

Com efeito, o prolator do aresto mencionado concederia estar de acôrdo com a tese Hungria — o pagamento de impôsto de consumo pelo fabricante apenas *antecipa* o tributo por conta do adquirente... — se o mesmo integrasse o preço do produto *após* a venda do fabricante. Conquanto, a nosso ver, isso careça de significação, adiantamos, e o demonstraremos adiante, que exatamente isso é o que sucede, pois a lei o determina, *expressis verbis:*

"O impôsto será pago pelos contribuintes definidos nesta lei...... por guia ou por estampilha, devendo ser mencionado em parcela separada na nota fiscal" (art. 1.º, alt. 1.ª — art. 2.º, da Lei 3.520, de 1958).

"Os fabricantes pagarão o impôsto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente..." (art. 1.º — alt. 10.ª 2.ª da Lei n.º 3.520).

"O impôsto será recolhido pelos fabricantes, importadores e outros responsáveis (inclusive filiais, agências, postos de vendas e depósitos)..." (art. 1.º, alt. 10.ª — 3.º, da mesma Lei cit.).

Parece-nos evidente que, tal como desejaria o Juiz André, o consumidor já adquire o produto com o seu preço obri-

gatòriamente acrescido (embora não *integrado*, no sentido econômico) do valor do tributo pelo fabricante "recolhido". — Então tudo, no seu ponto de vista, concorreria para que procedesse a tese Hungria, mas ... nesse caso, verificar-se-ia — é André quem o diz — bitributação, eis que, por aí se concluiria recair o tributo sôbre a transmissão da mercadoria do fabricante ao seu freguês, e essa transação padece incidência do impôsto de vendas e consignações, de natureza estadual: só a tese de que o impôsto (federal) de consumo opera *antes* da venda permitirá resguardo da eiva de bitributação inconstitucional...

De estranhar-se é que um jurista, do pêso do Dr. *Bruno Afonso de André*, pareça ignorar aquilo que é comesinho da teoria do fato gerador: êle pode situar-se num *ato jurídico* ou num *fato material* (lição citada, de Jèze). O que ocorre, a propósito do fato gerador do impôsto de consumo e do mesmo, concernente ao impôsto de vendas e consignações, é isso — apontado, *ex-professo*, por PONTES DE MIRANDA, nos seus "Comentários" do artigo 19 da Constituição de 1946:

> "O *impôsto de vendas e consignações* não se confunde com o de *consumo*. Incidem, provàvelmente, na mesma mercadoria, porém, enquanto aquêle se liga ao ato jurídico de vender ou de consignar, êsse se prende a distribuição definitiva da mercadoria."

E que *Falcão* traduz com mais rigor, assim:

> "Que a retirada de mercadorias dos estabelecimentos produtores, inclusive alfândegas, com destino ao consumo, constitui um dos fatos geradores específicos dos impostos sôbre o consumo é coisa indiscutível e pacífica. A doutrina é *in* discrepante, a propósito, tanto quanto a jurisprudência e o direito positivo" (ob. cit., pág. 216).

Prosseguem, ademais, em catádupa doutrinária, os autores, como *Aliomar Baleeiro*, para quem o impôsto de vendas e consignações incide em tôda a venda e consignação que produtor ou comerciante fazem, "em função de sua atividade profissional: o fato gerador é, pois, a venda com caráter comercial", ao revés do ocorrido com o impôsto de consumo, a cujo fato gerador é "indiferente o negócio jurídico de compra e venda" ("Introdução à Ciência das Finanças", Forense, Rio, vol. 2, pág 545).

Na mesma conformidade, Dr. *José Manoel da Silva*, advogado do Fôro paulistano:

> "O fato impositivo de vendas e consignações, não padece dúvida, prende-se ao ato, contrato, negócio ou operação jurídica por que a venda se celebra ou a consignação se convenciona. Incisivo e claro é *Valdemar Ferreira*, ao assentar, *inverbis*, que "o impôsto de vendas e consignações, como de sua própria denominação resulta, é autêntico impôsto sôbre o ato ou contrato jurídico" (*in* "O fato gerador do impôsto de consumo", publicado na "Rev. de Dir. Adm."., vol. 55, pág. 32).

Também o citado artigo dirigente na Comissão de Orçamento, do Ministério da Fazenda, ARÍZIO DE VIANA, escrevendo sôbre a "Constitucionalidade do Impôsto Estadual de Produção" ("Rev. de Dir. Adm." vol. I, fasc. I, pág. 316 e segs.) — artigo a que antes nos reportamos — situou bem o fato gerador dos tributos de *consumo*, de *vendas e consignações* e de *produção*, desta forma:

> "O impôsto de produção grava o o fato econômico que consiste em confeccionar, fabricar ou explorar, com fins de lucro, bens destinados ao consumo";

> "O impôsto de vendas e consignações grava o fato econômico que consiste em negociar, em transmitir comercialmente bens de indivíduos o. entidades, entre si";

> "Impôsto de consumo é ônus que grava o objeto depois de concluído o ciclo da produção. Grava-o, teòricamente, no momento em que abandona o produtor para ser transferido ao adquirente, que vai utilizá-lo".

Certamente, o problema de fixar o momento em que se inicia o consumo e se conclui o ciclo de produção — ainda de ARÍZIO DE VIANA é a observação — constitui intransponível dificuldade para o Fisco:

> "Seria necessário que êste surpreendesse o consumidor na ocasião em que adquirisse o objeto do produtor. Ora, entre um e outro há os comerciantes intermediários. Para tornar efetiva a sua ação arrecadadora, o aparelhamento fiscal teria naturalmente de socorrer-se, como, efetivamente, se socorre, de uma concepção menos abstrata e mais pugnática. A União, por êste motivo, arrecada êsse tributo, antecipadamente, na fonte de produção. Faz o produtor pagar-lhe o que, sob forma de acréscimo no preço do produto, lhe será, na primeira transação, reembolsado pelo adquirente imediato, ou em última análise, pelo consumidor."

Ao contrário, a determinação do "ato jurídico de vender" (P. MIRANDA) ou do "fato econômico que consiste em negociar" (ARÍZIO), constitui, sem dúvida, despicienda tarefa por que a compra e venda se acha perfeitamente definida no artigo n.º 1.122, do Código Civil e no artigo 191 do Código Comercial: definidos seus três elementos — *consenso, coisa* e *preço* — está o negócio jurídico firmado, determinado o fato impositivo. — O fato gerador do impôsto de vendas e consignações, como o do impôsto de produção, é, assim, estático: êle pode ter um momento — a "sede temporale", da expressão de *Carnelutti,* — observado, o que não ocorre com o mesmo sucesso no tributo de consumo, que se apresenta essencialmente dinâmico.

Talvez pela simplicidade de sua imposição, o tributo sôbre a compra e venda conte tão longa história, e seja tão universal: êle já existia em Roma, sob AUGUSTO, com o título de "centesima rerum venalium", e, hoje, é o impôsto "sur le chiffre des afaires", dos franceses, e o "sales tax" dos inglêses, como SÁ FILHO nos informa, em seu conceituado "Elementos de Finanças".

Já o impôsto de consumo — afora o caso, apontado por VIVEIROS DE CASTRO, dos *monopólios,* — envolve-se sistemàticamente de dificuldade na sua arrecadação e de impopularidade na sua imposição, como ocorreu com a medieval *gabela.*

15 — Salientamos, em considerações precedentes, que a jurisprudência tende a ser pacífica, pertinentemente à fixação do fato gerador do tributo sôbre o consumo no mesmo sentido da doutrina apontada no artículo supra.

Realmente, de duas maneiras se têm manifestado os juízes e tribunais, sobretudo êstes: a) no apreciarem a incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre o preço do produto, já acrescido do *valor* do impôsto de consumo; b) no decidirem controvérsias suscitadas sôbre extensão das imunidades ou das isenções fiscais.

Há cêrca, mesmo, de 20 anos, com a luminosidade de sua inteligência, já escrevia o Ministro FILADELFO AZEVEDO (*in* Rec. Ext. n.º 4.482, da Bahia, julgado no Supremo — *apud* "Direito", vol. XXVIII, pág. 334) que cobrar impôsto de vendas e consignações sôbre o porte do preço de um produto correspondente ao valor da imposição do consumo, constituiria *bitributação,* "sob o ponto de vista econômico, como, no ético, verdadeira *injustiça*".

Todavia, manifestações de tal ordem não resultavam, então, em conclusões coerentes — como ocorreu nesse caso — o que só se daria mais tarde. — Sem necessidade de rebuscarmos minudentemente as divulgações da jurisprudência, nós

encontramos, no "Diário da Justiça" de 14-1-1957 (apenso n.º 11, pág. 123), um acórdão no qual o Supremo Tribunal Federal decidiu que "o Impôsto de Vendas e Consignações incide sôbre o valor da venda, no qual não se inclui o Impôsto de Consumo, recolhido pelo fabricante mas pago pelo primeiro comprador", pelo que, só a partir dêste momento é que o *quantum* do impôsto de Consumo se incorpora ao preço do produto: relatou êsse pronunciamento o Ministro *Luiz Gallotti*, sendo o julgado de 26-9-1956

Posteriormente ("Rev. de Dir. Adm.", n.º 52, pág. 60) num acórdão unânime da 1.ª Turma do mesmo Pretório Máximo, o Ministro ARI FRANCO, relatando-o, exprimiu não haver como incluir-se no preço de venda, para efeito de incidência do impôsto de vendas e consignações, o valor do impôsto de consumo, desde que ao primeiro paga o vendedor, e o comprador ao segundo. E o Ministro VILAS BÔAS, agora no plenário do Supremo, relatando matéria em que a unanimidade de seus pares o seguiu, apostrofou que o impôsto de vendas e consignações não pode incidir sôbre o de consumo pago na fonte de produção, dado que "impôsto sôbre impôsto é uma cousa inconcebível, num regime que veda a bitributação" (ac. no Rec. de Mand. de Segurança n.º 4.616, *in* "Rev. de Dir. Adm.", n.º 55, pág. 42). — No mesmo sentido dessas manifestações do Supremo Tribunal, nós encontramos vários acórdãos de Câmaras do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara, como, *ad ex*, os publicados nos n.ºs 53 e 55 (págs. 79 e 43, respectivamente), da "Revista de Direito Administrativo", e proferidos à unanimidade.

Claro está que, em assim decidindo, na questão bem menos relevante de incidência do impôsto de vendas e consignações sôbre um preço teórico majorado do tributo de consumo, a Justiça — sob pena de receber a carocha de incoerente — não poderia deixar de considerar, como o tem feito, os beneficiários da imunidade ou da isenção fiscal apartados da obrigação de pagar preços com o acréscimo do impôsto de consumo. E, se não estamos errados, quem abriu a senda para tal jurisprudência, num voto que tão freqüentemente é citado por seus lúcidos e singelos argumentos, foi o Ministro NELSON HUNGRIA, destarte:

> "O Decreto n.º 7.704, de 1945, que regulamentou o impôsto de consumo, precisamente no seu art. 99, deixa claro que o *quantum* dêsse tributo, embora recolhido pelo fabricante, será cobrado do primeiro comprador, e só a partir dêste momento é que se incorpora ao preço do produto. O dito *quantum* por sinal, é escriturado em parcela separada em "nota fiscal". O fabricante indeniza-se do *quantum* antecipadamente recolhido, mas não o vende ao primeiro comprador da mercadoria, ou melhor, o *quantum* do impôsto recolhido por antecipação não é elemento de valor da venda, de modo que não pode ser abrangido pelo impôsto de vendas e consignações. Não se apresenta, no caso, quebra da unidade exigida pelo art. 19, § 5.º, da Constituição, isto porque só depois da venda da mercadoria ao primeiro comprador é que o *quantum* do impôsto de consumo adere ao preço do produto, conforme expressamente dispõe a lei. Seria absurdo, que, dizendo a lei que êsse *quantum* sòmente se incorpora ao preço da mercadoria na venda pelo fabricante ao primeiro comprador se obriga ao impôsto de venda mesmo sôbre tal *quantum*." (*apud* "Rev. de Dir. Adm.", vol. 55, pág. 43.)

Como seria de esperar-se, o Tribunal Federal de Recursos não deixaria de seguir essa trilha, de tal modo que juízes — como *Aguiar Dias*, responsável por orientação diversa, quando na 1.ª instância, — têm alterado ponto de vista precedente. — Assim, no "Diário da Justiça", do D. Fêderal, de 20-10-1959 (pág. 3.518 do apenso ao n.º 240), encontramos acórdão dêsse Orgão, onde o relator, Ministro *Aguiar Dias*, pontificou, dêsse modo:

> "É fato que o impôsto de consumo é pago pelo fabricante, mas o fabri-

cante... funciona, apenas, como adiantador ........................

..................................

porque a lei que regula o impôsto é expressa em estabelecer que êle recai sôbre o comprador .................
O certo é que a lei não deixa dúvida quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária: é o comprador."

Por isso, vazou o relator, na ementa de sua prolação, "é indevida a existência de impôsto de consumo, quando o comprador da mercadoria é pessoa jurídica de direito público" (*in* Agravo de Mand. Seg. n.º 14.324 — M. Gerais, pub. no D. Just. cit.).

16 — Não se faz mister uma penetração nos arcanos das teorias econômicas, a fim de que se comprove a influência dos impostos na composição dos preços das mercadorias objeto de compra-venda, e dos serviços apresentados.

Quando o preceito constitucional deferiu imunidade tributária aos bens, rendas e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é óbvio que teve em mira — a par de outras razões de ordem jurídico-políticas — tornar mais econômicas as operações da entidade soberana e de suas componentes de direito público interno, atendendo residir nisso o interêsse geral .

Não resta dúvida existirem tributos que se não podem distinguir das operações, eis que oneram os produtos desde suas origens primárias: exemplificaremos com o impôsto de vendas e consignações, que incide nas várias aquisições de material para a indústria de calçado, como as do couro, das linhas, etc., e que vai acrescendo paulatinamente o custo do produto, de modo a se tornar quase impossível, afinal, distinguir o custo da obra dos ônus fiscais.

Esse fato, de elementar entendimento dos financistas ou dos economistas, não tem escapado, entretanto, à observação dos juristas: um dêles, e dos mais eminentes na penúltima geração, CARVALHO DE MENDONÇA (J. X.), em seu extraordinário "Tratado de Direito Comercial Brasileiro" (ed. F. Bastos, Rio, 1939, vol. VI, pág. 38), apreciando a questão do "preço da coisa, objeto de compra e venda", examina a controvérsia sôbre existência de caso fortuito ou fôrça maior que justifique inadimplemento de obrigação, quando alterada pauta alfandegária (isto é, determinada taxa tributária): cita, o comercialista, opiniões num e noutro sentido, segundo as quais, variando para mais os direitos alfandegários das mercadorias vendidas a entregar, poderá ser exigida — ou não — complementação de preço.

Certos autores procuram fazer — *a latere* das classificações ordinárias, *diretos* ou *indiretos,* — discriminações entre as várias categorias de impostos: serão êles *pessoais* ou *reais* (*apud* Falcão, ob. cit., pág. 277), *ratione material* ou *rationae* (*apud* Ministro *Ribeiro da Costa, in* voto no Rec. Mand. Seg. n.º 5.948 — D.F., "D. Justiça" D. F., de 21-9-59, apenso ao n.º 215, pág. 3.207), etc.

É possível que, nalguns dêsses casos, *ad ex.*, nos de impostos pessoais (segundo Serrano — um dêles será o de sucessão), o tributo não tenha repercussão econômica, ao menos numa imediatividade sensível: ordinàriamente o que ocorre é que, como exprimiu AGUIAR DIAS (*in* Ag. de Mand. Seg. n.º 14.324, cit), "o impôsto se incorpora ao preço pouco importa a ocasião em que seja pago, pouco importa a responsabilidade que se atribuir, por motivo de técnica tributária, ao vendedor..."

Resulta claro, daí, que — afinal — é sistemàticamente o consumidor, no caso dos bens, como o utente, no caso de serviços, ou o fruidor, no caso das rendas, quem vai suportar a carga tributária.

Aplicando tais considerações à questão em foco, podemos dar êste assêrto: embora o impôsto de consumo, no regime da Lei n.º 3.520, vigente, seja pago pelo fabricante ou pelo importador, sua correspectiva importância repercutirá sôbre o primeiro adquirente do bem, *o consumidor,* quem o paga, de modo efetivo.

Que fôsse nossa observação — permita-se-nos um critério Kantiano — apenas mero *juízo assertório*, verdadeiro sem ser necessário, genèricamente visto o problema das repercussões tributárias: no que tange ao impôsto de consumo, dada a doutrina e a jurisprudência, quiçá os contornos históricos do mesmo, pode-se dizê-lo *categórico*.

Por isso, o *conteúdo do artigo* 3.º *do Regulamento do Impôsto de Consumo*, baixado com o Decreto n.º 45.422, de 12-2-1959, segundo o qual o impôsto de consumo "será pago pelos contribuintes referidos" (*id est*, fabricantes ou importadores) — no que se repete a letra do artigo 2.º da alteração 1.ª da mencionada lei n.º 3.520, — *não deixará de ter o sentido de um sofisma legal*: não o fôsse e o tributo se deslocaria para o tipo de impôsto de produção ou de fabricação, a lei estaria essencialmente viciada no seu todo, incongruente, e, possìvelmente, seria inaplicável. — Só não seria inconstitucional porque, imprevista na discriminação tributária da Carta Federal a competência de legislá-lo e arrecadá-lo, o impôsto de produção ou fabricação é comum da União, dos Estados, e do Distrito Federal.

Se é certo que o Direito Financeiro apresenta relativa independência — autonomia, talvez seja melhor dito, — em relação aos conceitos formais do Direito Comum, e tal é a lição dos tratadistas mais acatados, como *Gianini* ("L'oggetto dell'imposta, pero, non é tanto il rapporto giurídico privato, come tale, ma il rapporto economico che ne forma il contenuto" — *apud* CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES), e se é certo que — segundo êsse autor último citado (*in* "Rev. Dir. Adm.", vol. 34, pág. 454/7)

> "... há elementos, constantes da própria Constituição, que legitimam concluir que o sistema fiscal da Carta Magna melhor se coaduna com uma tributação que tenha por base o fenômeno econômico do que com uma que assente sôbre o formalismo jurídico";

não há como nos escravisarmos à letra das leis do impôsto de consumo, para dela tirarmos, ancilarmente, as ilações jurídicas.

Nada há de mais preciso, nos estudos econômicos, do que os conceitos dêsses elementos básicos para retratar o fenômeno econômico: a *produção* e o *consumo*.

Ora, se é do impôsto de consumo que se trata não há como confundir, na sua aplicação, consumidor com produtor. E, assim, o conceito econômico dêsses dois elementos não pode ser, de nenhum modo estranho à interpretação das cláusulas legais.

Desde que, pelo discrímine constitucional do artigo 15, à União compete decretar impostos sôbre o consumo; desde que a Lei n.º 3.520 cuida do impôsto de consumo, nenhum outro que não seja o próprio consumidor pode ser considerado o sujeito passivo do crédito tributário do Estado Federal.

O fato gerador dêste impôsto é um ato material, de natureza econômica, qual a transferência de bens do produtor ao comprador (consumidor): o tributo é, até por imposição legal, "recolhido" pelos fabricantes, importadores, e outros (Lei 3.520, art. 1.º, alt. 10.ª, 3.º), nos valôres que resultarem das notas fiscais (*id*, alt. 6.ª, art. 98). Mas quem o *paga* — em acréscimo do preço do bem negociado, e "mencionado em parcela separada na nota fiscal" (*id*, alt. 1.ª, art. 2.º, *in fine*) — é, sem dúvida, o consumidor. — Pouco importa, repita-se, que a lei diga, aqui que o produtor "paga", e adiante fale que "o impôsto será recolhido", pelo mesmo: a jurisprudência esclarece, bem, que o dinheiro do tributo proveio de obrigação saldada pelo consumidor.

17 — Não tem aplicação *direta* ao caso estudado o contido no art. 15, VI, § 5.º da Constituição Federal, desde que êle se refere à imunidade tributária de todos "os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados

ou os Municípios..." — òbviamente, todavia, êsse preceito *complementa* o do artigo 31 — V — al. *a*, o qual, de sua parte, genèricamente cuidara de todos os negócios jurídicos ou puramente econômicos, onde a União e as demais entidades públicas da constelação federal fôssem partícipes.

Mas, se a norma do citado artigo 15 — VI § 5.º é característica e inconfundível, ela engraza num princípio afirmativo da plena imuniddade fiscal dos atos — quaisquer que êles sejam — em que União, Estados, etc., sejam "partes".

Certo é existir quem pense que, embora as entidades públicas estejam dispensadas de pagar os tributos incidentes no ato ou negócio, o particular que com elas contrata fica obrigado a êsse pagamento. Assim manifestou-se PONTES DE MIRANDA, nos "Comentários à Constituição de 1946", a propósito dos artigos 15 e 16 (artículo 14, da análise do A.), escrevendo que a imunidade genérica das entidades públicas não significa-lhes ser vedado aplicar a imposição geral, "se o impôsto teria de ser pago pela outra parte, segundo o direito material que rege o ato, ou o contrato, o instrumento, ou, em geral, o negócio jurídico". Também o Supremo Tribunal Federal, ao menos uma vez, invocando tal pensamento de PONTES DE MIRANDA, decidiu na sua conformidade, em julgamento de Recurso de Mandado de Segurança n.º 3.294, de São Paulo, relatado pelo Ministro VILLAS BÔAS (*in* "D. Just.", do D. F., de 21-10-1957, pág. 2.845): entretanto, queremos crer que essa manifestação ficou isolada, desde que, através do voto substancioso do Ministro RIBEIRO DA COSTA — relator designado para o vencido — no Recurso de Mandado de Segurança n.º 5.948, do D. F., (*in* "D. Just.", D. F., de 21-9-1959, pág. 3.206 e segs. do apenso), o plenário do Supremo decidiu, segundo a ementa, nestes têrmos:

> "A isenção sendo benéfica à entidade, estende-se aos particulares, quando fôr por êstes devido o impôsto, desde que tais instrumentos sejam concluídos com a União, Estado ou Municípios e as entidades autárquicas."

E o incisivo Ministro RIBEIRO DE COSTA, após ter feito revista de controvérsias sôbre o mesmo tema — "e como a questão tem dado margem a várias opiniões, neste Tribunal", — encaminhava, pelo final, seu vitorioso voto, reproduzido o que dissera na 2.ª Turma, assim:

> "O reestudo e maior ponderação acêrca do problema exposto, conduz-me, data vênia, a aceitar a isenção pleiteada, em têrmos de paridade, entre o departamento autônomo ou a entidade autárquica e o particular, contratante, segundo o fundamento, aliás, já adotado por esta Egrégia Turma, em caso suscitado no recurso extraordinário n.º 28.556, acórdão de 5 de julho de 1955, relator o eminente Sr. Ministro OROSIMBO NONATO, cujo voto esclarece:

> "Cuida-se de saber se o contrato com a União, os Estados e os Municípios está isento de selos, quanto ao particular. Antes da Constituição a lei ordinária era clara: a isenção sòmente se referia a pessoas de direito público. Mas a Constituição atual tratou do assunto, de modo que muitos autores, como PONTES DE MIRANDA, CARLOS MAXIMILIANO entendem ter havido alteração, passando a isenção a predominar para o instrumento, e esta interpretação foi adotada pelo E. Tribunal recorrido. É exato que ela se presta a controvérsia, mas, ao aceitá-la, o Tribunal não violou a lei."

Também THEMÍSTOCLES CAVALCANTI mostra, ao propósito, inadmissível qualquer restrição, *verbis*:

> "O dispositivo é nôvo e vem pôr têrmo a dúvida sempre suscitada, especialmente em relação aos contratos de empreitada ou de concessões, para a execução de serviços públicos por particulares.

"Sob o regime das Constituições anteriores, sempre entendemos que não se podiam compreender entre os negócios da economia dos Estados e Municípios, os contratos para execução de serviços de obras por meio de gestão privada.

"Mas os textos anteriores não tinham uma palavra sequer a respeito da isenção *ratione personae* que se define pela intervenção de qualquer das entidades públicas, mencionadas no ato ou instrumentos tributáveis.

"Inovou, portanto, a Constituição vigente e ampliou a imunidade fiscal das entidades públicas em relação aos instrumentos em que intervém.

"A amplitude do texto cobre não sòmente o impôsto devido pela entidade pública, mas também pelos particulares quando por êstes devido o impôsto, desde que tais instrumentos sejam concluídos com a União, Estados ou Municípios.

"É a intervenção de qualquer uma dessas entidades que, por si só, protege o instrumento ou ato contra a incidência fiscal" (A Constituição Federal Com., vol. I, pág. 268).

Ora, a conclusão apropriada a tirar do que o Pretório Máximo já assentou, para o problema em tela, não pode ser outra além desta: ainda que o contribuinte do impôsto de consumo seja (e isto admitiremos *ad argumentandum*) o fabricante que negociou com entidade pública, o produto estará, por isso, imune de tributação, não poderá ser onerado na fonte nem na transferência para o consumidor; se o fato gerador do impôsto de consumo e um ato material (é indiferente *gratia argumentandi* e até por absurdo considerando, que resida num ato jurídico, êsse fato gerador), consoante a lição de THEMÍSTOCLES CAVALCANTI, adotada pelo Supremo Tribunal, a participação de entidade pública, por si só, "protege o *instrumento* ou *ato* contra a incidência fiscal".

CONCLUSÕES

Situados, como acima procuramos fazê-lo, os elementos jurídicos — doutrinários ou históricos, legislados ou jurisprudentes, — essenciais para a formulação das conclusões do estudo que nos foi proposto, acreditamos, agora, oportuno encerrar êste parecer. — É possível que tenhamos eventualmente sido prolixos; o intrincado da matéria nos envolveu, talvez, no aranzel dos problemas que ela contém: todavia, não se nos argúa de omissos, no tentar abrir itinerário.

De qualquer modo, pensamos, isso pôsto, caber-nos concluir, nessa conformidade:

1.º — Como entidade autárquica, que é. a "Companhia Nacional de Navegação Costeira — Autarquia Federal" desfruta das prerrogativas regalengas de instituição de direito público, a mais eminente das quais é a imunidade tributária:

2.º — Questionada que fôsse, e não pode sê-lo, a condição autárquica da "Costeira" e, por isso, sua imunidade tributária, ela está amparada, superabundantemente, por amplo regime de isenção tributária;

3.º — Abroquelada da imunidade ou da isenção tributária, materialmente pouco importa distinguir, a consulente não está obrigada ao pagamento do impôsto de consumo porventura aditado na nota fiscal dos produtos que ela compre, não sendo lícito, ainda, obrigar-se o fabricante a consignar tal impôsto na sua escrituração, para efeito de recolhimento, desde que a imunidade ou isenção da "Costeira" torna êsses produtos plenamente intributáveis, e o contribuinte do impôsto de consumo é o consumidor que adquiriu produtos, nunca o seu fabricante.

É o que nos parece,

*Sub censura.*

Rio de Janeiro, 26 de dezembro de 1960.

— Dr. *Alberto Bittencourt Cotrim Neto.*